



LOOKING FORWARD TO 2021

דגשים והערכות לשנת המס הבאה

שיף הזנפרץ ושות' רואי חשבון

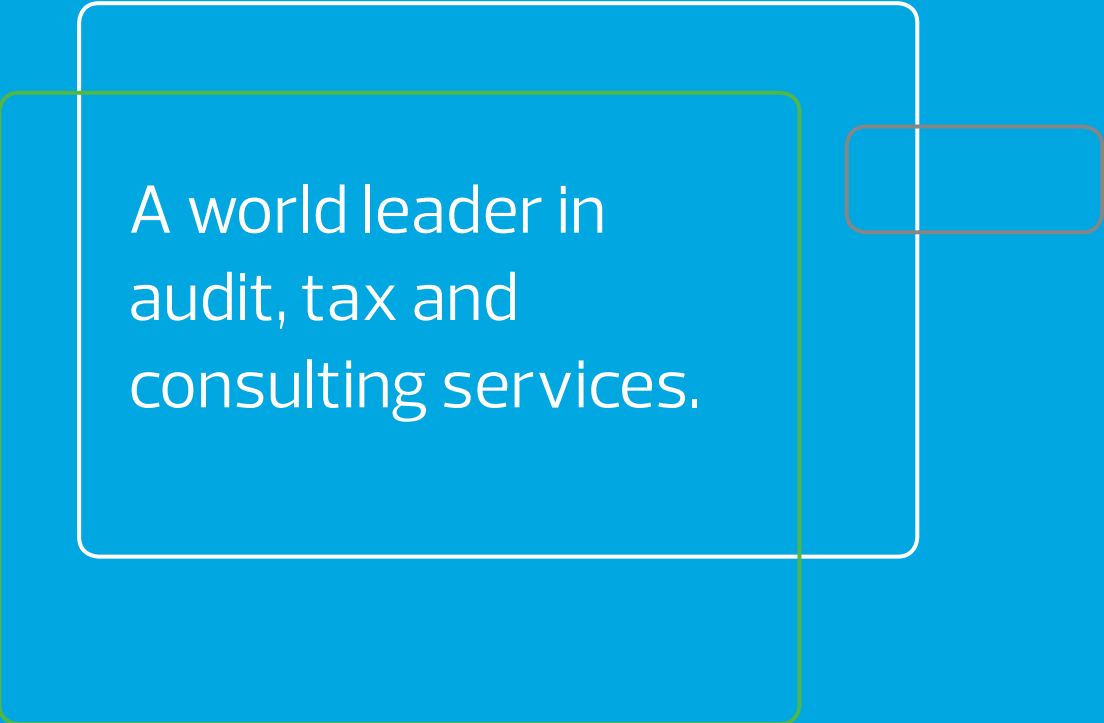


THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING

דגשים והערכות לקראת סוף שנת המס 2020 ותחילת שנת המס 2021

תוכן עניינים

4	הקדמה
	פרק א' – מיסוי כללי
6	שיעורי מס – יחידים
6	רווחי הון – יחידים
7	שיעורי מס – חברות
7	קיזוז הפסדי הון
8	מיסוי הכנסות משכר דירה למגורים
8	מיסוי משיכות בעלים
9	"חברות ארנק"
9	מיסוי רווחים לא מחולקים
10	עמדות חייבות בדיווח, פעולות חייבות בדיווח וקבלת חוות דעת
12	מחירי ההעברה
13	חוק עידוד השקעות הון
	פרק ב' – ההשלכות והאתגרים של עידן הקורונה (COVID-19)
14	סוגיות שונות בנוגע להתרה בניכוי של הוצאות שונות בעידן הקורונה
15	פחת מואץ בתקופת ההתמודדות עם נגיף הקורונה
15	השפעת משבר הקורונה ו"סגירת השמיים" על חלוקת עוגת המס
	פרק ג' – מיסוי בינלאומי, תושבות ונאמנויות
17	אמנות מס
19	נאמנויות
20	פרק ד' – פסקי דין בולטים בתחום המס בשנה החולפת



A world leader in
audit, tax and
consulting services.

דגשים והערכות לקראת סוף שנת המס 2020 ותחילת שנת המס 2021

לקוחות וחברים יקרים,

אנו מתכבדים להביא בפניכם עלון מידע הכולל סקירה וסיכום של שנת המס 2020, שכידוע הייתה שנה יוצאת דופן ורבת תהפוכות, וכן הערכות לקראת תחילתה של שנת המס 2021. כבכל שנה עלון המידע יכלול פירוט באשר לשיעורי המס העדכניים, סוגיות שונות אותן נדרש לבחון מדי שנה וכמובן עדכונים באשר לאירועים שונים שאירעו בשנה החולפת ואשר יש בהם כדי להשפיע על מערכת המס בישראל, ובכלל כן.

- במישור החקיקתי – ביחס לשנים שעברו, השנה שחלפה הייתה דלה מבחינת חקיקת מס, עם זאת החקיקה מהשנים הקודמות מתחילה לתת את אותותיה במסגרת דינוי שומה של נישומים;
- במישור הפסיקה – במסגרת פסיקות חדשות של בתי המשפט עמדו למבחן סוגיות שונות, וביניהן רכישה עצמית, דיבידנד מרווחי שערך, פטור ממס שבח והיטל עובדים זרים.
- התפרצות נגיף הקורונה ועצירת פעילות המסחר במשק הישראלי הובילו את הממשלה להעניק שלל מענקים בין ליחידים ובין לחברות וזאת חלף הכנסות אבודות;
- אמנות חדשות למניעת כפל מס נכנסו לתוקפן.

שנה זו התאפיינה בעיקרה בהתמודדות העולמית עם נגיף הקורונה (Covid-19) ששינה ועודנו משנה את חיינו החל מחודש מרץ האחרון. לאורך השנה חזינו בעצירה של חלק ניכר (ולפרקים מוחלטת) מהפעילות העסקית של המשק הישראלי והעולמי, תוך שהגירעון העמוק עמו פתחנו את שנת 2020 האמיר לצד ניסיונות ההתמודדות של הממשלה עם הנגיף. למרות חקיקת המס הדלה השנה, שנבעה בעיקר לאור ריכוז מאמצי החקיקה בהתמודדות עם הנגיף, לא יהיה זה מפתיע אם שנת 2021 תתבטא בשינויים במנגנון המיסוי הקיים, בין דרך העלאת מיסים (ישירים או עקיפים) ובין דרך הקדמת תשלומי מס.

אנו מקווים שידעונו זה ישמש בידכם לכלי ולעזר בבואכם לקבל החלטות עסקיות; בבואכם לדווח על עסקאות ופעולות שונות לרשויות המס; ואף לשם התעדכנות שוטפת בסוגיות המס השונות.

שתהיה לכם שנה אזרחית מצוינת, ואנו נשמח להמשיך ולעמוד לרשותכם למתן ייעוץ וכל מידע נוסף שיידרש גם בעתיד כבעבר.

בברכה חמה, משפחת RSM שיף הזנפרץ ושות' רו"ח



מחלקת המיסים במשרדנו מעניקה שירותים מקיפים בתחומי המיסוי המקומי והבינלאומי, ובכלל כך: ייעוץ בבחירת מבנה ההתאגדות האופטימאלי, ייעוץ וליווי בעסקאות מקומיות ובינלאומיות, שינוי מבנה (מיזוגים ופיצולים), ייעוץ בתחום המיסוי הבינלאומי, מיסוי נאמנויות והקלות במיסוי לעולים חדשים ולתושבים חוזרים, ייעוץ בנושא חוק עידוד השקעות הון, פניות לקבלת החלטות מיסוי ומתן חוות דעת מקצועיות בסוגיות מס שונות.

**לייעוץ, מידע ותאום, ניתן לפנות למזכירות מחלקת המסים במשרדנו,
בטלפון 03-7919104.**

פרק א' - מיסוי כללי

1. שיעורי מס – יחידים

שיעורי המס החלים על יחיד בהתאם להוראות סעיף 121 לפקודת מס הכנסה, הינם כדלקמן:

מדרגות המס השנתיות (לשנים 2019/2020) על הכנסה שאינה מיניעה אישית	
שיעור המס	הכנסה שנתית
עד 243,120 ₪	31%
מ- 243,121 ועד 505,920 ₪	35%
מ- 505,921 ועד 651,600 ₪	47%
על כל שקל מעל 651,601 ₪	50% ¹

מדרגות המס השנתיות (לשנים 2019/2020) על הכנסה מיניעה אישית	
שיעור המס	הכנסה שנתית
עד 75,960 ₪	10%
מ- 75,961 ועד 108,960 ₪	14%
מ- 108,961 ועד 174,960 ₪	20%
מ- 174,961 ועד 243,120 ₪	31%
מ- 243,121 ועד 505,920 ₪	35%
מ- 505,921 ועד 651,600 ₪	47%
על כל שקל מעל 651,601 ₪	50% ²

2. רווחי הון – יחידים

יחיד		ההכנסה
בעל מניות מהותי	בעל מניות	
30%	25%	דיבידנד
רווח הון (למעט ני"ע סחירים ושבח מקרקעין) –		
שיעור מס שולי	שיעור מס שולי	חלק רווח ההון עד ליום 1.1.2003
25%	20%	חלק רווח ההון מיום 1.1.2003 ועד ליום 1.1.2012
30%	25%	חלק רווח ההון החל מיום 1.1.2012
30%	25%	רווח הון ממכירת ני"ע סחירים
25%	25%	מוניטין שלא שולם בעדו
25% או מס שולי במקרים מסוימים	25%	ריבית
15% או מס שולי במקרים מסוימים	15%	ריבית על נכס שאינו צמוד למדד



*** שיעורי המס בסעיף זה אינם כוללים מס יסף בשיעור 3% על הכנסה חייבת העולה על סך של 651,600 ₪

1 שיעור מס זה כולל מס יסף, אשר נכון לשנת 2020 הינו בשיעור של 3% על הכנסה חייבת אשר עולה על סך של 651,600 ₪.
2 ראה הערה 1 לעיל.

3. שיעורי מס – חברות

סעיף 126(א) לפקודה קובע כי שיעור מס החברות לשנות המס 2019/2020 יעמוד על 23%, וזהו גם שיעור המס החל על רווחי הון בידי חברה.

4. קיזוז הפסדי הון

הפסדי הון שוטפים ניתנים לקיזוז כנגד רווח הון מכל סוג שהוא (מניירות ערך, מנכסים אחרים, לרבות שבח מקרקעין), בהתאם להוראות סעיף 92 לפקודה (כפי שיפורט להלן בטבלה המרכזת).

ריכוז עיקר הכללים לקיזוז הפסדי הון שוטפים							
ההכנסה סוג ההפסד	רווח הון מני"ע נשחרים בישראל	רווח הון מני"ע נשחרים בחו"ל	ריבית מני"ע (I)	דיבידנד מני"ע (I)	ריבית מפיקדונות בבנקים או מתכנית חסכון	רווח הון מנכס לא נשחר בישראל	רווח הון מנכס לא נשחר בחו"ל
הפסד שוטף מני"ע נשחרים בישראל	+	+	+	+	-	+	+
הפסד שוטף מני"ע נשחרים בחו"ל	ניתן לקזז את היתרה שלא קוזזה כנגד רווח הון ממכירת נכס בחו"ל	+	ניתן לקזז את היתרה שלא קוזזה כנגד רווח הון ממכירת נכס בחו"ל	ניתן לקזז את היתרה שלא קוזזה כנגד רווח הון ממכירת נכס בחו"ל	-	ניתן לקזז את היתרה שלא קוזזה כנגד רווח הון ממכירת נכס בחו"ל	+
הפסד הון מנכס לא נשחר בישראל	+	+	+	+	-	+	+
הפסד הון מנכס לא נשחר בחו"ל	ניתן לקזז את היתרה שלא קוזזה כנגד רווח הון ממכירת נכס בחו"ל	+	ניתן לקזז את היתרה שלא קוזזה כנגד רווח הון ממכירת נכס בחו"ל	ניתן לקזז את היתרה שלא קוזזה כנגד רווח הון ממכירת נכס בחו"ל	-	ניתן לקזז את היתרה שלא קוזזה כנגד רווח הון ממכירת נכס בחו"ל	+

(I) קיזוז כנגד הכנסה מדיבידנד או מריבית ששולמו בשל ניירות ערך אחרים (שאינם נייר הערך שמומש), יתאפשר כל עוד שיעור המס החל על הריבית/הדיבידנד אינו עולה על שיעור מס החברות (לגבי חברה), או על השיעור הקבוע בסעיפים 125ב(1) או 125ג(ב) לפקודה לגבי יחיד.

הפסדי הון מועברים מניירות ערך ניתנים לקיזוז בשנות המס הבאות כנגד רווח הון מכל סוג שהוא, אך לא ניתן לקזזם מול הכנסות מריבית או דיבידנד שיתקבלו בשנים הבאות.



*** לאור השפעות עידן הקורונה, אשר הביאו, בין היתר, לתונותיות בשוק ההון, מומלץ לשים לב לסוגיית הרווחים וההפסדים הנובעים מהשקעות בשוק ההון. יש לזכור, כי הפסדים יקוזזו בשנת המס בה נוצרו וכנגד רווחים בשנים הבאות. בהתאם לכך, הפסדים שנוצרו בשנת 2020 כתוצאה מהשפעות עידן הקורונה אינם ניתנים לקיזוז כנגד רווחים שנוצרו בשנת 2019.

5. מיסוי הכנסות משכר דירה למגורים

קיימים שלושה מסלולים למיסוי הכנסות פאסיביות של יחידים משכר דירה למגורים (להלן: "הכנסות משכר דירה"):

■ **מסלול הפטור** - ההכנסות משכר דירה פטורות ממס, בכפוף לתקרת הכנסות מכלל דירות המגורים שיש ליחיד, אשר נכון לשנת 2019 עומדת על סך של 5,090 ₪.

■ **מסלול 10%** - מלוא ההכנסות משכר דירה תחויבנה במס בשיעור של 10%, ללא התרה בניכוי של הוצאות כלשהן.

החלת אחד מהמסלולים הנ"ל תתאפשר בכפוף לכך שהכנסות היחיד משכר דירה אינן מגיעות לכדי עסק.

■ **מסלול המס השולי** - על ההכנסות משכר דירה יחול מס בהתאם לשיעור המס השולי של היחיד (הוצאות שהוצאו לצורך הפקת הכנסות השכירות תותרנה בניכוי).



***חשוב לזכור, כי בטרם בחירת המסלול הכדאי והעדיף למיסוי הכנסות משכר דירה, יש לבחון את מכלול הנתונים (מספר דירות, גובה ההוצאות וכדומה)

6. מיסוי משיכות בעלים

סעיף 3(ט) לפקודה מסדיר את אופן המיסוי של משיכות ע"י בעל מניות מהותי בחברה בשני מישורים:

■ משיכת כספים מחברה ע"י בעל מניות מהותי -

כספים שנמשכו ע"י בעל מניות מהותי, במישרין או בעקיפין, ואשר לא הוחזרו על ידו עד לתום שנת המס שלאחר השנה שבה נמשכו (להלן: "מועד החיוב"), ייחשבו, בכפוף לתנאים הקבועים בסעיף, כהכנסה מדיבידנד, או כהכנסת עבודה או כהכנסה מעסק או משלח יד, ושיעורי המס יהיו בהתאם. יש לשים לב, כי הוראות הסעיף יחולו רק כאשר מדובר במשיכות כספים במצטבר שסכומן עלה על 100 אלף ₪ ביום כלשהו בשנת המס שנמשכו או בשנת המס שלפניה.

■ העמדת נכס לשימוש בעל מניות מהותי-

העמדת נכס של חברה לשימוש הפרטי של בעל המניות המהותי (כולל קרובו), במישרין או בעקיפין, תחשב כמשיכת כספים מהחברה. דהיינו, נכס כאמור, שלא יוחזר עד תום השנה בה היה בשימוש ע"י בעל המניות מהותי ובכל תום שנה שלאחר מכן עד השבת הנכס (להלן: "מועד החיוב"), ייחשב כהכנסה מדיבידנד, הכנסת עבודה או הכנסה מעסק/משלח יד כאמור לעיל, לפי העניין.



*** יש לשים לב, כי רשות המסים שמה לנגד עיניה ומקפידה הקפדה יתרה בכל הנוגע לסוגיית מיסוי משיכות בעלים ועמידה בתנאי סעיף 3(ט) לפקודה.

7. מיסוי בעל מניות מהותי בחברת מעטים ("חברות ארנק")

סעיף 62א לפקודה עוסק במיסוי הכנסה חייבת של חברת מעטים הנובעת מפעילות של יחיד בעל מניות מהותי, שהינו נושא משרה, מנהל או שכיר במהותו ונותן שירותים באמצעות אותה חברה.

הסעיף קובע, כי יש להשקיף את החברה לצרכי מס, כך שבעל המניות נותן השירותים יחויב במס באופן ישיר על כלל הכנסתו כהכנסה מיגיעה אישית בהתקיים אחד משני מצבים:

■ היחיד או חברת המעטים משמשים כנושא משרה או מעניקים שירותי ניהול לחברה האחרת (לרבות צד קשור, אך למעט מצב בו היחידה הינו בעל מניות מהותי בחברה האחרת) המשלמת לחברה (שהיחיד בעל מניות מהותי בה) תגמול בעבור פעילותו של היחיד.

■ היחיד נותן שירותים לאדם אחר באמצעות חברת מעטים, שהינם מסוג הפעולות הנעשות בידי עובד עבוד עבוד מעסיקו, כאשר חזקה כי פעולות תחשבנה ככאלה הנעשות בידי עובד עבוד מעסיקו בהתקיים התנאים המצטברים הקבועים בהוראות הסעיף (לפחות 70% מסך הכנסתה או הכנסתה החייבת של חברת המעטים היא בשירות הניתן ע"י היחיד או קרובו לאדם אחד או לקרובו; השירות ניתן במשך 30 חודשים לפחות תוך תקופה של 4 שנים). הוראות הסעיף לא יחולו ככל שהיחיד הינו בעל מניות מהותי גם בחברה המשלמת/מקבלת השירותים ו/או השירות ניתן ע"י שותף באותה שותפות שמקבלת את השירותים ו/או חברת המעטים מעסיקה 4 עובדים או יותר.

8. מיסוי רווחים לא מחולקים

סעיף 77 לפקודה קובע, כי בסמכות מנהל רשות המסים להורות על חלוקת רווחים של עד 50% מרווחיה של חברת מעטים ולראות בהם כאילו חולקו בתור דיבידנד, בהתקיים התנאים המצטברים שלהלן:

- החברה לא חילקה דיבידנד בשיעור של 50% לפחות מרווחיה לשנת מס פלוניית;
- הרווחים האמורים לא חולקו כדיבידנד במשך 5 שנים שלאחר תום שנת המס הפלוניית;
- רווחיה הצבורים של החברה שטרם חולקו עולים על חמישה מיליון ₪;
- יתרת הרווחים הצבורים שתיוותר בחברה לאחר החלוקה לא תפחת משלושה מיליון ₪;

חוזר מס הכנסה 20/2018, עוסק בסמכות מנהל רשות המסים להורות על חלוקת רווחים כאמור, ומפרט בהרחבה את התנאים להחלת הוראה זו, וכן את האופן בו נדרש מנהל רשות המסים להפעיל את סמכותו במקרים מעין אלה, לרבות השיקולים שעליו לקחת בחשבון.

*** במסגרת דוח מבקר המדינה, שפורסם בחודש אוקטובר 2020, נמתחה ביקורת קשה על התנהלות רשות המסים בכל הנוגע לתיקונו של סעיף 77 לפקודה, אשר בפועל לא נחל הצלחה ממשית. כך, כעולה מהפרסומים, נכון לסוף שנת 2019, הועדה המייעצת המליצה למנהל רשות המסים על חלוקה כפויה של רווחים ב-4 תיקים בלבד, מתוך 50 שהובאו בפניה. בנסיבות אלה, מומלץ ליתן את תשומת הלב לסוגיה זו, ולהיערך לשינוי עמדתה של רשות המיסים וניסיונות גביה מכוח הוראות סעיף זה.



9. חובת דיווח בדבר פעולות חייבות בדיווח, קבלת חוות דעת ועמדות חייבות בדיווח

חובות הדיווח השונות החלות על נישומים הולכות ומתרחבות ולצידן הסנקציות הכרוכות באי עמידה בהן. לפיכך, חשוב להיות ערים לכל חובות הדיווח, וככל שנראה שאיזה מן הנושאים ו/או החובות מתעוררים בקשר עם דוח המס, יש ליתן לכך את הדעת, להתייעץ ולפעול בהתאם לנדרש.

כיום, שלושת המקורות המחייבים דיווח הינם, פעולות חייבות בדיווח, קבלת חוות דעת ועמדות חייבות בדיווח, כפי שיפורט להלן.

פעולות החייבות בדיווח

אי דיווח על אחת מהפעולות הכלולות ברשימת הפעולות החייבות בדיווח (תכנוני מס חייבים בדיווח) ייחשב עבירה פלילית בהתאם להוראות הפקודה ולהוראות חוק מס ערך מוסף. בנוסף, ככל שנקיטה באחת הפעולות הביאה להפחתת מס בלתי מוצדקת או כאשר נישום לא דיווח על אחת מהפעולות האמורות, יוטל על הנישום קנס גירעון מיוחד בשיעור של 30% מגובה המס שנחסך, וזאת בנוסף לתשלום המס בו חייב הנישום.

חובת הדיווח על קבלת חוות דעת

קיימת חובת דיווח בשל קבלת חוות דעת ששכר הטרחה בעדה תלוי בסכום יתרון המס שיווצר למקבל חוות הדעת ובשל חוות דעת מדף. אי דיווח על חוות דעת כאמור, משמעו כאי הגשת דוח לפי הוראות הפקודה על כל המשתמע מכך, לרבות שינוי תקופת ההתיישנות, הטלת קנסות ועיצומים כספיים; וכן יש לזכור כי אי הגשת דוח מהווה גם עבירה פלילית העלולה לגרור הטלת מאסר ו/או קנס.

עמדות חייבות בדיווח

■ **מס הכנסה –** נדרש לדווח על עמדה העומדת בניגוד לאחת מן העמדות שפורסמו ע"י רשות המסים עד תום שנת המס שבה מוגש הדוח, ואשר יתרון המס הנובע ממנה עולה על 5 מיליון ₪ באותה שנת מס או על 10 מיליון ₪ במהלך 4 שנות מס.

■ **מע"מ ומכס –** נדרש לדווח על עמדה העומדת בניגוד לעמדה שפרסמה רשות המסים עד תום שנת המס החולפת, ואשר יתרון המס הנובע ממנה עולה על 2 מיליון ₪ בשנה או על 5 מיליון ₪ במהלך ארבע שנים לכל היותר.

■ **סנקציות –** אי דיווח על עמדה חייבת בדיווח שקול לאי הגשת דוח על כל המשתמע מכך, לרבות שינוי תקופת ההתיישנות, הטלת קנסות ועיצומים כספיים; וכן יש לזכור כי אי הגשת דוח מהווה גם עבירה פלילית העלולה לגרור הטלת מאסר ו/או קנס.

בשנת 2019, פרסמה רשות המסים כ-21 עמדות חדשות בנושאים שונים המצטרפות לעמדות הקיימות אותן פרסמה רשות המסים בעבר. להלן מספר עמדות אשר מצאנו לנכון להביא לשימת לבכם:

■ **עמדה מס' 68/2019 - מתן בונוס במסווה של הקצאת מניות**

עמדה זו קובעת, כי מניות או אופציות שהוקצו לעובד, לרבות דיבידנד שהתקבל מכוחן, לא תסווגנה כמניות מוקצות לעניין סעיף 102 לפקודה, ככל שמדובר במניות אשר מתקיים בהן אחד מן התנאים המפורטים להלן: המניות פוקעות בתום העסקה ו/או המניות נטולות זכויות הצבעה ו/או ייתכן שהמניות לא תשתתפנה בחלוקת דיבידנד שהוכרז לבעלי המניות הרגילים האחרים ו/או מניות שהדיבידנד מכוחן מותנה בהחלטת הדירקטוריון בדבר חלוקה רק לסוג מניות זה (ולא לבעלי המניות האחרים) ועוד.

■ **עמדה מס' 76/2019 - חלוקת דיבידנד בפועל מחברה זרה לתושב חוזר ותיק, תושב ישראל לראשונה או תושב חוזר לאחר תום תקופת ההטבות**

עמדה זו קובעת, כי בעת חלוקת דיבידנד בפועל מחברה זרה לתושב חוזר ותיק או תושב ישראל לראשונה, או לתושב חוזר (להלן: "היחיד"), לאחר תום תקופת ההטבות לה זכאי היחיד, לא יחול הפטור הקבוע בסעיף 14 לפקודה, משמע שהיחיד ימוסה בגין הכנסתו מדיבידנד בגובה חלקו ברווחי החברה הזרה שחולקו (ולא רק בגובה הרווחים שנצמחו ממועד סיום תקופת ההטבות ועד לסוף השנה).

לאור זאת, ליחיד שהינו עולה חדש, תושב חוזר ותיק או תושב חוזר המחזיק בחברה זרה, הנמצא לקראת סיומה של תקופת ההטבות, מומלץ לשקול חלוקת דיבידנד בטרם תום תקופת ההטבות.

■ **עמדה מס' 78/2019 - תקופת הפטור המקסימלית בנאמנות תושבי ישראל שאחד מיוצריה היה תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או תושב חוזר**

עמדה זו קובעת, כי בנאמנות שחל עליה הדין לאחר תיקון 197 לפקודה (החל מיום 1.8.2013), תיקבע תקופת ההטבות של הנאמנות בהתאם לתקופת ההטבות של היוצר המוטב או מי מבין הנהנים המוטבים (דהיינו מי שהינו תושב ישראל לראשונה, תושב חוזר ותיק או תושב חוזר), אשר תקופת ההטבות שלו הגיעה לסיומה במועד המוקדם ביותר מבין כל תקופות ההטבה של מי מבין המוטבים.

כך למשל, בנאמנות שהפכה לנאמנות תושבי ישראל לאחר שיוצר אחד בה היה יוצר מוטב, אין להאריך את תקופת ההטבות מעבר לתקופת ההטבות הקבועה בסעיף 14 לפקודה, גם אם במהלך תקופת ההטבות עולה או שב לישראל אחד מהנהנים.

10. מחירי העברה (Transfer Pricing) – חוזר מס הכנסה מס' 1/2020

בחודש יוני 2020, רשות המסים פרסמה את חוזר מס הכנסה 1/2020 העוסק במחירי העברה בעסקאות בינלאומיות בין צדדים קשורים.

החוזר מבהיר, בין היתר, כי עצם הגשת עבודת חקר שוק, כנדרש בפקודה ובתקנות, אין בה כדי להעביר לפקיד השומה את נטל הראייה בקשר לעובדות עליהן מתבססת העבודה, וכי ככל שעובדות המקרה עצמן שנויות במחלוקת, אזי חובת הראייה להוכחתן תוטל על הנישום.

החוזר מוסיף ומציין, כי במקרה בו עבודת החקר שהוגשה אינה ניתנת לביקורת בשל מסמכים חסרים (אשר נדרשו ע"י פקיד השומה ולא הומצאו), ייקבע כי הנישום לא עמד בתנאי הסעיף והתקנות, ובמקרה כזה פקיד השומה לא יידרש לערוך עבודת חקר בהיקף דומה לזה הנדרש מהנישום, אלא תערך שומה על פי מיטב השפיטה, כאשר המסמכים שהוגשו על ידי הנישום יכולים לשמש את פקיד השומה בעריכת שומה כאמור, אשר תערך בהתאם לעיקרון "אורך הזרוע" (Arm's Length).

בנוסף מצוין בחוזר, כי במקרה בו כלל לא הוגשה עבודת חקר שוק (על אף שנדרשה) או שהוגשה אך אינה מקיימת את תנאי הסעיף, אזי שמורות לפקיד השומה מלוא הסנקציות על פי דין, ובכלל כך קנס גירעון.



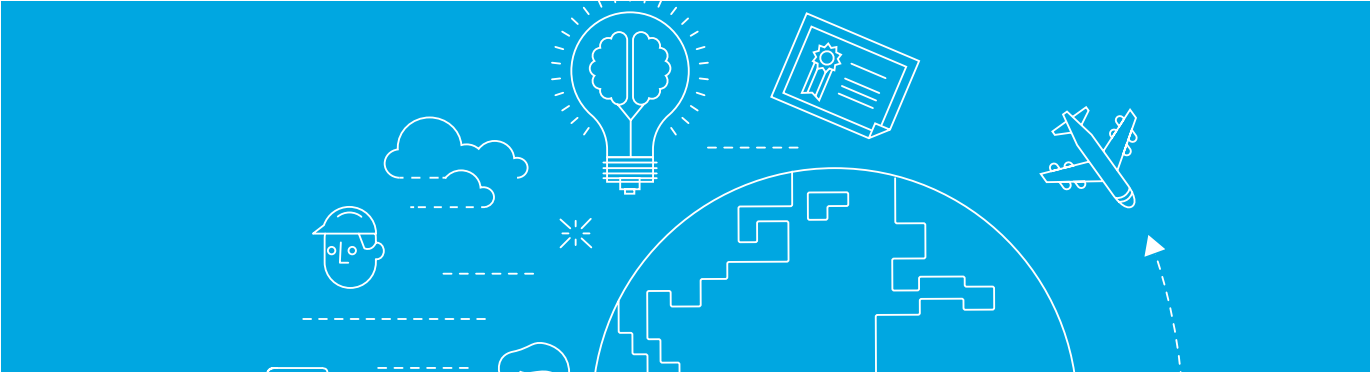
*** יש לזכור, כי עבור כל עסקה בינלאומית עם צד קשור, נדרש למלא ולצרף לדוח השנתי טופס הצהרה על עסקאות בינלאומיות בין צדדים קשורים (טופס 1385). היעדר דיווח נאות בגין עסקאות כאמור, עלול לגרום אחריו סנקציות על כל המשתמע מכך.

11. חוק עידוד השקעות הון

בטבלה שלהלן מרוכזות עיקר ההטבות בהתאם לחוק עידוד השקעות הון:

מסלול	תנאים	מס חברות	מס דיבידנד
מפעל מועדף	לגבי כל אחד מן המסלולים, החוק קובע תנאים ספציפיים.	15% / 7.5%	20% 0% (בינחברתי)
מפעל מועדף מיוחד		8% / 5% יציבות ל- 10 שנים	20% 0% (בינחברתי) 5% לחברת אם זרה (הוראת שעה)
מפעל מועדף טכנולוגי		7.5% / 12%	20% 0% (בינחברתי) 4% לבעלי מניות זרים (מעל 90%)
מפעל מועדף טכנולוגי מיוחד		6%	20% 0% (בינחברתי) 4% לבעלי מניות זרים (מעל 90%)

* ניתן לקבל יציבות הטבות ל- 10 שנים על בסיס אישור מנהל ורכישת IP מחברה זרה בסכום של מעל 500 מיליון ₪.



פרק ב' – ההשלכות והאתגרים של עידן הקורונה COVID-19 על תחומי מיסוי שונים

1. סוגיות שונות בנוגע להתרה בניכוי של הוצאות שונות בעידן הקורונה

הכרה בהוצאות בגין עבודה מהבית

אחד השינויים המשמעותיים שהביא עמו עידן הקורונה, הינו העסקת עובדים שכירים מבתיים, במקום עבודה במקום העסק. בעיקרון, בהתאם לדיני המס, הוצאות מסוימות המוצאות על ידי עובד שכיר אינן מוכרות. יחד עם זאת, בהתאם לפסיקה, אין לשלול הכרה בהוצאות שהינן בגדר הוצאות לטובת המעסיק ועל חשבוננו. בכל הנוגע להכרה בהוצאות של עובדים שכירים בגין עבודה מהבית, אין הוראות וכללים ברורים, אך ברור שבעידן הקורונה שפקד אותנו, ישנה משמעות רבה להכרה בהוצאות מעין אלה. מצד אחד אמנם יש לוודא, כי הוצאות אלו עומדות במבחנים הרגילים החלים על הכרה בהוצאות, אך מצד שני נראה, כי יש לקבוע הכרה בהוצאות של עובדים שכירים בגין עבודה מהבית לפי בסיס כלשהו, ובמסגרת זו לכלול, בין היתר, הכרה בדמי שכירות, הוצאות צרכי משרד, אינטרנט, ציוד מחשבים וכדומה, והכל באופן שישקף את הפרדה בין השימוש לצרכי המעביד לבין השימוש הפרטי.

זקיפת שווי שימוש ברכב כהכנסה - הנחיות מיוחדות בתקופת המשבר בעקבות נגיף הקורונה לגבי עובד שהוצא בשל המשבר לחל"ת

לאור פניות רבות בנושא שווי שימוש ברכב צמוד לעובדים שיצאו לחופשה ללא תשלום בעקבות התפשטות נגיף הקורונה, רשות המסים פרסמה הנחיות מיוחדות, לפיהן לאור המצב ומכיוון שעובדים רבים יצאו לחל"ת לתקופה שאינה ידועה, הוחלט להקל ולקבוע כי עובד שיצא לחל"ת בעקבות התפשטות נגיף הקורונה ובאותו מועד או לאחריו **החזיר למעסיק את הרכב שהוצמד לו**, ייזקק לו שווי שימוש ברכב באופן יחסי לימים בחודש בהם הרכב היה ברשותו (ושווי יחסי זה יחושב גם בעת חזרתו מחל"ת היה וקיבל רכב מהמעסיק במהלך החודש).

הכרה בהוצאות בגין בדיקות רפואיות ו/או חיסונים של עובדים

בעידן הקורונה, יותר מבעבר, התעצמה החשיבות של שמירה על בריאות העובדים. נושא ההוצאות בגין בדיקות רפואיות לעובדים, ובכלל כן עלויות ביטוח בריאות פרטי, טרם הוסדר באופן מפורש בחקיקה או בפסיקה (למעט עמדה לא מחייבת של רשות המסים לפיה אין להתיר בניכוי הוצאות מעין אלה, ומנגד פסיקה שאיפשרה התרת הוצאות מעין אלה במקרים אחרים). למרות זאת, בעידן הקורונה, נראה כי סוגית ההכרה בהוצאות בגין בדיקות רפואיות ו/או חיסונים של עובדים עשויה להיות משמעותית ביותר, ובהתאם נראה כי נדרשים שינויי חקיקה ו/או הנחיות אשר יתאימו לרוח התקופה, בפרט בכל הנוגע להוצאות הנובעות מבדיקות ו/או חיסונים הקשורים לנגיף ה-COVID-19, כך שלא יראו בהוצאות

מעין אלה כהטבה לעובד, אלא כהוצאות שנועדו לשרת את תועלת המעביד מתוך רצון לשמור על האינטרסים הכלכליים של העסק ושמירה על פעילות עסקית תקינה (מבלי שעובדים ייעדרו מהעסק ו/או שהעסק יאלץ לסגור את שעריו במקרים של הידבקות של מי מעובדיו).

2. פחת מואץ בתקופת ההתמודדות עם נגיף הקורונה

לאור תחזיות הצמיחה השליליות כתוצאה מהמשבר הכלכלי בגין נגיף הקורונה, אישרה ועדת הכספים של הכנסת את תקנות מס הכנסה (פחת מואץ בתקופת ההתמודדות עם נגיף הקורונה) (הוראת שעה) התשפ"א- 2020. במסגרת הוראת השעה, נקבע, בין היתר, כדלקמן:

■ נישום אשר רכש או ירכוש ציוד לצורך פעילותו בין התאריך 1.9.2020 לבין 30.6.2021, יהא זכאי לשיעור פחת כפול מהפחת אשר היה זכאי לו לולא הוראת השעה, ובלבד שהחל להשתמש בציוד תוך שלושה חודשים ממועד רכישתו או עד ליום 30.6.2021 כמאוחז, ולגבי ציוד שאינו ניתן להפעלה בתוך שלושה חודשים מיום רכישתו, או בציוד המשמש במפעל תעשייתי, עד תשעה חודשים מיום רכישתו או 30.6.2021 כמאוחז מביניהם. כמובן שההטבה לא תעלה על מחירו המקורי של הנכס.

■ עוד נקבע, כי באם בחר נישום שהוראת השעה תחול על ציוד שנרכש בתקופה זו, תחול ההטבה על כלל הציוד אותו רכש וזכאי להטבה.

3. השפעת משבר הקורונה ו"סגירת השמיים" על חלוקת עוגת המס

לאור התפרצות נגיף הקורונה אנו עדים לשינויים רבים בחברה ובכלכלה בישראל ובעולם כולו. "סגירת השמיים", הריחוק החברתי והסגר הובילו עובדים של חברות רבות ובייחוד עובדי חברות היי-טק לעבוד מביתם. במקרים מסוימים ביתם של העובדים אינו נמצא במדינה בה נמצאים משרדי החברה, וככל שמדובר בעובדי רילוקיישן, ייתכן שבחרו לשוב למדינת המקור שלהם למשך תקופת הקורונה. כמו כן, כחלק מהשפעות התקופה, ישיבות הנהלה נערכות באמצעות שיחות וידאו, כאשר חברי הנהלה נמצאים בביתם שלא בהכרח נמצא במדינה בה ממוקמים משרדי החברה.

מעבר עובדים ממדינה למדינה טומן בחובו השלכות מיסוייות, שכן אותם עובדים עשויים ליצור לחברה "נוכחות" במדינה בה הם נמצאים פיסית וכתוצאה מכך החברה תחויב במס באותה מדינה (בשל יצירת "מוסד קבע" או שינוי מקום ה"שליטה וניהול" על עסקי החברה), על אף שלחברה אין כל כוונה לפעול באותה מדינה ואין לה שום תועלת כלכלית מכך.

מהם "שליטה וניהול" ו"מוסד קבע"?

ככלל, תושב ישראל, בין שהוא יחיד ובין שזו חברה, חייב במס בישראל מכח תושבותו. חברה נחשבת כתושבת ישראל לצרכי מס אם היא התאגדה בישראל ו/או אם השליטה והניהול על עסקיה מתבצעים מישראל. הגדרה זו עשויה לעורר מתח בין זכות המיסוי של המדינות השונות, למשל כאשר חברה התאגדה ופועלת במדינה זרה שדיניה דומים לאלו שבישראל, בעוד שהשליטה והניהול על עסקיה

מבוצעים מישראל, יכול שתתעוררנה שאלות לגבי מעמד התושבות של החברה לצרכי מס בכל מדינה, היכן היא חייבת במס ובאיזה שיעור?

כאשר עובדים של חברה מסוימת פועלים במדינה שאינה מדינת התושבות של החברה, החברה עלולה להיות כפופה הן לחובות דיווח והן לתשלום מס באותה מדינה, בטענה כי הפיקה הכנסות בשטחה. ככל שקיימת אמנה למניעת כפל מס בין המדינות הרלוונטיות, אותה פעילות עסקית תהא כפופה למס במדינה שבה נמצאים עובדי החברה רק אם נוצר "מוסד קבע" (Permanent Establishment – כהגדרתו באמנות הרלוונטיות) באותה מדינה (קביעה שאינה ברורה מאליה ועל פי רוב מחייבת בחינה פרטנית ומעמיקה). משמע, בעוד שמיסוי חברה במדינת התושבות שלה יהיה על כלל הכנסותיה, הרי שמיסוי של "מוסד קבע" בידי מדינה שבה מופקת הכנסה בפועל יחול רק על הפעילות המשויכת לאותו מוסד קבע.

ישראלים רבים עובדים דרך קבע מחוץ לישראל עבור חברות זרות, ובעקבות נגיף הקורונה והאפשרות לעבוד מבתיים, חלקם חזרו לשהות בישראל, עד יעבור זעם. עולה השאלה איפוא, האם אותם עובדים אשר עובדים בתקופה זו מישראל עלולים להקים לחברות הזרות המעסיקות אותם מוסד קבע בישראל, אשר חייב במס ובדיווח בישראל בגין הרווחים הנצמחים בישראל?

שאלה דומה עולה בנושא של בעלי מניות של חברה אשר בימים כתיקונם טסים לישיבות הנהלה במקום בו פועלת החברה, וכיום הם מקיימים את הישיבות מישראל באמצעות שיחות וידאו וכתוצאה מכך עלולה לעלות טענה לפיה ה"שליטה וניהול" בישראל ולמעשה יש "לגיר" את החברה.

סוגיות כבדות משקל אלה עמדו גם לנגד עיניהם של אנשי ארגון ה-OECD, אשר בחודש אפריל השנה פרסמו מסמך הנחיות המתייחס להשפעות התפרצות נגיף הקורונה, בקשר עם המתח המתעורר בין מדינות שונות בקשר לזכותן למסות תאגידים ויחידים הפועלים משטחן. מסמך ההנחיות מגדיר, בין היתר, את נגיף הקורונה ככוח עליון (Force Majeure), ובהתאם, דומה כי נוכחות של עובדי תאגיד במדינה אחרת כתוצאה מנגיף הקורונה לא אמורה, כשלעצמה, ליצור לאותו תאגיד מוסד קבע במדינות שבהן שוהים עובדיה. כמו כן, במקרה של קיום ישיבות הנהלה באמצעות שיחות וידאו, בשל מגבלות התנועה בין המדינות הנובעות מנגיף הקורונה, לא אמור להשפיע על מעמד התושבות של החברה בכל אחת מהמדינות. יצוין כי על אף שישראל היא חלק מהמדינות החברות בארגון ה-OECD, והיא אמורה לפעול בהתאם לפרסומי הרשמיים של הארגון, הרי שקיימת אי בהירות לגבי האופן בו תפרש רשות המיסים בישראל את ההוראה כאמור.

לאור אי הבהירות הקיימת בנוגע לסוגיות אלה, ולאור ההשלכות המיסוייות המשמעותיות הנובעות מכך, אנו ממליצים להתייעץ עם גורמים מקצועיים מתאימים ולהיערך בהתאם.

פרק ג' - מיסוי בינלאומי, תושבות ונאמנויות

1. אמנות מס

א. אמנה למניעת כפל מס עם אוסטרליה – בחודש דצמבר 2019, אושררה האמנה למניעת כפל מס עם אוסטרליה והיא נכנסה לתוקף ביום 1.1.2020.

אמנה זו מבוססת, בעיקרה, על אמנת המודל של ה-OECD, ולהלן עיקריה:

■ חילופי מידע בין המדינות – ישראל ואוסטרליה יעבירו ביניהן מידע הן באופן אוטומטי והן בהתאם לבקשות פרטניות אם וכאשר בקשות כאלו תידרשנה.

■ ניכוי מס במקור – שיעורי המס הקבועים באמנה הם כדלקמן:

■ דיבידנד – ינוכה מס במקור בשיעור של 5%, כאשר מקבלת התשלום היא חברה בעלת שליטה מהותית (מחזיקה בחברה המשלמת בשיעור של 10% או יותר למשך תקופה של 365 ימים או יותר). במקרים אחרים (למעט מספר חריגים), ינוכה מס במקור בשיעור של 15%.

■ ריבית – נקבע שיעור ניכוי מס במקור של 10%, ובמקרים בהם מדובר בריבית שנצמחה במוסד פיננסי או בקרנות פנסיה יחול שיעור ניכוי מס במקור של 5% (בכפוף לתנאים מסוימים).

■ תמלוגים - נקבע שיעור ניכוי מס במקור של 5%.

■ מיסוי מכירת מניות אשר מרבית ערכן נובע ממקרקעין – האמנה קובעת, כי בהתקיים תנאים מסוימים, ניתן למסות רווחי הון שנובעים ממכירת מניות אשר מרבית ערכן נובע ממקרקעין (יותר מ-50%) במדינה בהם נמצאים המקרקעין.

■ מס יציאה - האמנה מאפשרת למסות אזרחים ישראלים אשר מחליפים את מקום מושבם ועוברים להתגורר באוסטרליה ולהיפך, בגין רווחי הון שנצמחו לאותם האזרחים עד למועד ההחלפה, וזאת אם התבצעה מכירה של הנכס ב-5 השנים לאחר המעבר.

■ נאמנויות – האמנה לא כללה נאמנויות בהגדרת "אדם" (כפי שמקובל באמנות עליהן חתמה ישראל בשנים האחרונות). לפיכך, ככל שנאמנות תסווג כתושבת ישראל בהתאם להוראות הפקודה, וכן כתושבת אוסטרליה בהתאם לדיני המס החלים שם, עלולה להתעורר בעיית כפל מס שאין לה פיתרון באמנה.

■ אמנת ה-MLI – אמנת ה-MLI נועדה להוות כלי ברפורמה לתיקון אמנות למניעת כפל מס בילטרליות. אמנה זו אומצה על ידי ישראל והן על ידי אוסטרליה, ולפיכך יש לה חלק משמעותי בפירוש האמנה החדשה.

ב. אמנה למניעת כפל מס עם סרביה – בחודש דצמבר 2019, אושררה האמנה למניעת כפל מס עם סרביה והיא נכנסה לתוקף ביום 1.1.2020.
להלן עיקרי האמנה:

- **ניכוי מס במקור –** שיעורי המס הקבועים באמנה הם כדלקמן:
 - **דיבידנד –** ינוכה מס במקור בשיעור של 5%, כאשר מקבלת התשלום היא חברה (שאינה שותפות) המחזיקה במישרין לפחות 25% מהון החברה המשלמת במשך 365 הימים שקדמו לחלוקה. במקרים אחרים (למעט מספר חריגים), ינוכה מס במקור בשיעור של 15%.
 - **ריבית –** נקבע שיעור ניכוי מס במקור של 10%. עם זאת, לא ינוכה מס במקור כאשר בעל הזכות שביושר לקבלת התשלום הוא ממשלת המדינה מקבלת התשלום, יחידת משנה מדינית, רשות מקומית או בנק מרכזי.
 - **תמלוגים –** נקבע שיעור ניכוי מס במקור של 5% מסכום הברוטו של התמלוגים, כאשר הם משתלמים בגין שימוש או זכות לשימוש בזכות יוצרים של יצירה ספרותית, אמנותית או מדעית, לרבות סרטי קולנוע או סרטים או קלטות המשמשים לשידור רדיו או טלוויזיה. לעומת זאת, ינוכה מס במקור בשיעור של 10% מהסכום ברוטו בגין תמלוגים המשתלמים עבור שימוש או זכות לשימוש בפטנט, סימן מסחרי, מדגם ועוד.

■ **רווח הון –**

- **רווח הון ממכירת מקרקעין הנצמח בידי תושב אחת המדינות ניתן לחייב במס במדינה בה נמצאים המקרקעין;**
- **רווח הון ממכירת מניות וזכויות דומות הנצמח בידי תושב אחת המדינות ניתן יהיה לחייב במדינה בה רשומות המניות ככל ובמהלך זמן מסוים במסגרת 365 ימים הקודמים להעברה 50% (או יותר) מערך המניות או הזכויות הנמכרות נבע במישרין או בעקיפין ממקרקעין הנמצא במדינה בה רשומות המניות.**
- **רווח הון מנכסים שאינם מקרקעין (מניות וזכויות דומות) יהיה חייב במס במדינת התושבות של המוכר (כאשר הנחת הבסיס להחלת שיעורי המס המוטבים היא כי המקבל הינו בעל הזכות שביושר לתשלום וכי אינו מנהל עסקים באמצעות מוסד קבע במדינה בה נצמחה ההכנסה).**

ג. תיקון לאמנה למניעת כפל מס עם אנגליה – בחודש דצמבר 2019 ניתן תוקף לפרוטוקול המתקן את אמנת המס עם אנגליה. הפרוטוקול המתקן כולל שורה ארוכה של שינויים ותוספות מהותיים לאמנה, אשר נכנסו לתוקפם ביום 1.1.2020.

2. מיסוי נאמנויות

פקודת מס הכנסה דנה במספר סוגי נאמנויות, כפי שיפורט להלן, שאופן מיסוין מושפע, בין היתר, מסיווגן.

נאמנות תושבי ישראל – נאמנות שבמועד יצירתה יוצר אחד לפחות ונהנה אחד לפחות היו תושבי ישראל, ובשנת המס, יוצר אחד לפחות או נהנה אחד לפחות הינם תושבי ישראל; או נאמנות שאינה נאמנות יוצר תושב חוץ, אינה נאמנות לפי צוואה ואינה נאמנות נהנה תושב חוץ או נאמנות קרובים.

נאמנות תושבי חוץ – נאמנות שמיום הקמתה ועד לתום שנת המס לא היו בה נהנים תושבי ישראל ובנוסף בשנת המס כל יוצריה הם תושבי חוץ וכל הנהנים בה הם תושבי חוץ או נהנים לצרכי ציבור; או שכל יוצריה נפטרו ובשנת המס כל הנהנים בה הם תושבי חוץ או נהנים לצרכי ציבור.

נאמנות נהנה תושב ישראל – נאמנות שממועד יצירתה ועד לשנת המס כל יוצריה הם תושבי חוץ, ובשנת המס יש בה נהנה אחד לפחות שהוא תושב ישראל.

נאמנות קרובים – הינה מקרה פרטי של נאמנות נהנה תושב ישראל, שבה מתקיימים יחסי קרבה (כהגדרתם בסעיף 75(ב) לפקודה) בין כל יוצריה לבין כל הנהנים בה, שהם תושבי ישראל.

נאמנות נהנה תושב חוץ – נאמנות שיש בה יוצר אחד לפחות שהינו תושב ישראל, כל הנהנים בה הינם תושבי חוץ שזהותם ידועה ונקבע במפורש במסמכי הנאמנות שלא ניתן לצרף לנאמנות נהנה שהוא תושב ישראל.

נאמנות על פי צוואה – נאמנות שנוצרה לפי צוואה ושכל יוצריה הם המצווים שהיו במועד פטירתם תושבי ישראל.

פרק ד' - פסקי דין בולטים בתחום המס

בשנה החולפת

רכישה עצמית שאינה פרו-רטה אינה מהווה דיבידנד בידי בעלי המניות הנותרים - ע"מ 71455-12-18 + ע"מ 54505-04-19, בית חוסן בע"מ ואח' נ' פקיד שומה עכו -

לאחרונה ניתנה פסיקה בבית המשפט המחוזי בחיפה בה נקבע כי עמדת מס הכנסה בקשר לרכישה עצמית – מוטעית ביסודה.

בשנים האחרונות ראתה רשות המיסים בכל אירוע של רכישה עצמית של מניות בחברה פרטית כאירוע מס גם בידיהם של בעלי המניות הנותרים. ובמה דברים אמורים? לעמדתה של רשות המיסים יש לראות בחברה כאילו חילקה דיבידנד לבעלי המניות הנותרים, והאחרונים רכשו בכספי הדיבידנד את מניות המוכרים. לחילופין, יש לראות בחברה כאילו חילקה דיבידנד לכלל בעלי המניות (כולל המוכרים), ומייד לאחר החלוקה רכשו בעלי המניות הנותרים את מניות המוכרים (כך שבעלי המניות המוכרים קיבלו גם דיבידנד וגם תמורה עבור המניות). לא רק זו, אלא שבעקבות שני פסקי דין אשר דנו בעסקאות מלאכותיות ובהם בית המשפט קיבל את עמדת מס הכנסה (פס"ד ברנובסקי ופס"ד בר ניר) הוציאה רשות המיסים חוזר מקצועי 2/2018 אשר מטרתו להבהיר את עמדתה. חוזר מס הכנסה, כידוע אינו מחייב את ציבור הנישומים ולכן כדי שאם נישום זה או אחר יפעל בניגוד לעמדת החזרה, פרסמה רשות המיסים במסגרת רשימת עמדות חייבות בדיווח לשנת 2017 את הדרישה לתת גילוי במסגרת הדוח השנתי, על רכישה עצמית שטופלה בניגוד לעמדתה (כפוף לגובה חסכון המס). והנה באה כב' השופטת אורית וינשטיין ובפס"ד מנומק שללה לחלוטין את עמדתה של רשות המיסים וקבעה כי מקום בו חברה רוכשת את מניותיה מחלק מבעלי המניות – אין התעשרות לבעלי המניות הנותרים ולכן אין מקום למסותם. הרציונל העומד בבסיס ההכרעה הוא כי מיסוי בעלי המניות שלא מכרו את מניותיהם חוטא לאחד מעקרונות היסוד בדיני המס הוא עקרון המימוש. הכרעת בית המשפט נתמכה בשלל נימוקים, ביניהם:

■ השווי הכלכלי של המניות לא השתנה - על אף ששיעור אחזקתם של בעלי המניות הנותרים בחברה גדל, השווי הכלכלי של אחזקתם נותר ללא שינוי, שעה שיתרת עודפי החברה קטנה לאור אירוע הרכישה העצמית.

■ בחירה במבנה דל מיסים הינה זכות לגיטימית - על יועצי המס לתכנן עסקאות בדרך דלת מיסים חלף דרך עתירת מיסים. ניסיון לראות ברכישה עצמית של מניות כחלוקת דיבידנד רעיוני היא שנראית מאולצת ומלאכותית, ומטרתה להביא לתוצאת עתירת מס.

לטעמנו טרם נסתם הגולל על סוגיה זו, ולא יהיה זה מפתיע אם ההכרעה תובא לפתחו של בית המשפט העליון.

דיבידנד בין-חברתי שמקורו ברווחי שערון אינו פטור ממס – ע"א 2515/18 חברת א.ס.י.אל קניון דרורים בע"מ ואח' נ' פקיד שומה פתח תקווה ואח' -

חברת א.ס.י.אל קניון דרורים בע"מ (להלן: "החברה"), היא חברה פרטית, העוסקת בייעוץ ושיווק בתחום הנדל"ן. בחודש אוקטובר 2009, רכשה החברה מניות וזכויות לרכישת מניות של חברת קניון דרורים בע"מ ("חברת-הבת"), שהינה הבעלים של זכויות החכירה בנכס המקרקעין שעליו מצוי קניון דרורים. חברת-הבת חילקה דיבידנד שמקורו, בין היתר, ברווחי שערון. פקיד השומה טען כי הפטור שחל על הכנסה של חברה מדיבידנד שהתקבל מחברה ישראלית אחרת, לא יחול כאשר הדיבידנד מחולק מתוך רווחי שערון, עליהם לא שילמה החברה המחלקת מס חברות. כלומר, החברה מקבלת הדיבידנד אינה פטורה ממס בגין דיבידנד זה. בית המשפט העליון הוסיף והדגיש, כי החברה אינה יכולה ליהנות משני העולמות – מחד גיסא ליהנות מאפקט דחיית המס הנובע מיישום עקרון המימוש (בחברת הבת), ומאידך גיסא, מבקשת ליהנות מההטבה הגלומה מחלוקה של הכנסה שמוסתה במס חברות.

פטור ממס שבח במכירת "דירת מעטפת" – ו"ע 28079-10-15 שלמה אליעזר נחמה ואח' נ' מנהל מיסוי מקרקעין תל אביב -

העוררים רכשו שתי דירות בפרויקט יוקרתי למגורים בתל אביב (דירות אלה אוחדו לאחת ובשלב מאוחר יותר שוב פוצלו). בשנת 2013, העוררים ניהלו מגעים למכירת אחת הדירות, ובהתאם החל שיפוץ בדירה על מנת להכשירה למגורים (ובכלל כך הותקנו כלים סניטריים, דלתות, מטבח ועוד). בחלוף יומיים מתום השיפוץ, נחתם הסכם למכירת הדירה בתמורה ל- 45 מיליון ₪. העוררים התנו את המכירה לרוכש רק לאחר שיסתיימו עבודות השיפוץ והדירה תהיה ראויה למגורים לצרכי זכאות לפטור ממס שבח. המקרה הגיע לפתחה של ועדת הערר, שם נדונה השאלה האם השיפוץ שבוצע בדירה עובר למכירתה מהווה עסקה מלאכותית שכל מטרתה הייתה קבלת פטור ממס שבח כ"דירת מגורים מזכה". לעניין זה קבעה ועדת הערר, כי העובדה שהעוררים ביצעו פעולה שמטרת העיקרית הייתה לעמוד בתנאים הנדרשים על מנת לזכות בפטור מתשלום מס שבח, אינה מהווה "הפחתת מס בלתי נאותה". בנוסף, גם אם כל מטרת השיפוץ הייתה למנוע חשש שאין המדובר ב"דירת מגורים", הרי שאין המדובר ב"תכנון מס שלילי", שעה שכל המטרה הייתה ליהנות מהפטור אליו התכוון המחוקק ולא נעשה כל ניסיון לנצל פרצה בחוק אליה לא התכוון המחוקק. הועדה אף התייחסה לשאלת "טיב" הדירה (בהקשר לטענה כי השיפוץ שנעשה אינו תואם דירת יוקרה) וקבעה, כי עם סיום העבודות הדירה הייתה ראויה למגורים וכי המונח "טיבה" של הדירה מתייחס למהותה, אופייה וייעודה ולא ל"טיב" במובן איכות או רמת אביזרים ומתקניה, וממילא אין להביא בחשבון את יוקרתה של הדירה.

היטל עובדים זרים מופחת בגין העסקת מסתננים בענפים מועדפים – ע"א 6893/19 חברת בית אבות שלמה המלך בע"מ נ' פקיד שומה גוש דן -

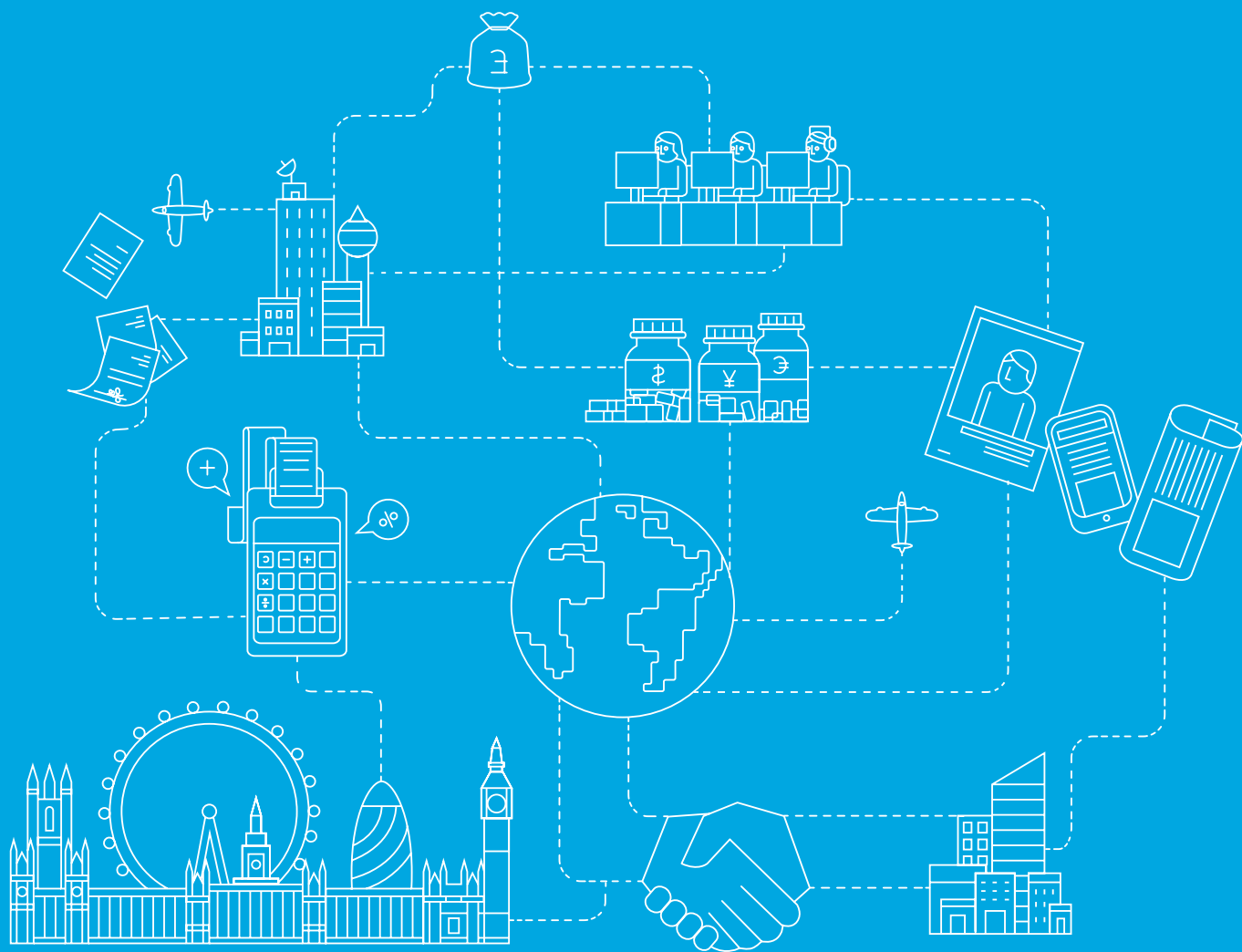
פסק הדין עסק בשישה ערעורים מאוחדים שעניינם:

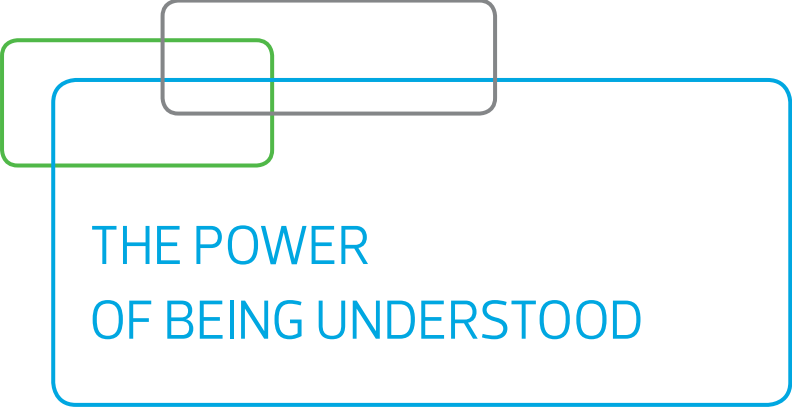
- חובת תשלום היטל עובדים זרים (להלן: "ההיטל") בגין העסקת עובדים זרים למרות היותם מסתננים.
- החלת היטל בשיעור מופחת (15% חלף 20%) בגין עובדים בענפים מועדפים (חקלאות, בניין, תעשייה ומסעדנות אתנית) אשר אין להם אישור כקבוע בחוק.
- תחולת הפטור מתשלום היטל בגין עובדים מסתננים בתחום הסיעוד.

בית המשפט העליון קבע, בהתייחס לסוגיה הראשונה כי העובדים המסתננים נחשבים "עובדים זרים" לצורך הטלת ההיטל, על אף שאין להם היתר לפי חוק עובדים זרים.

באופן דומה קבע בית המשפט העליון בהתייחס לסוגיה השנייה, כי למרות שאין אישור לעובדים בענפים המועדפים, אין לפסול את שיעור ההיטל הנמוך.

הערעורים באשר לסוגיה השלישית היא שאלת תחולת הפטור מתשלום היטל בענף הסיעוד נדחו תוך שנקבע, כי הממשלה אסרה על יבוא עובדים זרים בתחום ענף הסיעוד המוסדי. מדיניות אי האכיפה לא הופכת את העסקתו של עובד זר בתחום ענף הסיעוד המוסדי להעסקה "כדין" לצורך החרגתו מתחולת ההיטל. למעשה אי החלת הפטור כאשר מדובר בעובדים מסתננים בענף הסיעוד המוסדי אינה קשורה להיותם עובדים מסתננים, אלא לכך שחל איסור על העסקת עובדים זרים בענף זה.





THE POWER OF BEING UNDERSTOOD

AUDIT | TAX | CONSULTING

משרדי RSM שיף הזנפרץ ושות', רואי חשבון
www.rsmisrael.co.il rsmisrael@rsmisrael.co.il

חיפה

דרך העצמאות 82
חיפה, ת"ד 1632, 3101501
טל: 04-8671926
פקס: 04-8668103

תל אביב - משרד ראשי

דרך מנחם בגין 52
מגדל סונול ת"א 6713701
טל: 03-7919111
פקס: 03-7919112

תודות :

רו"ח ועו"ד **רוני שרייטר**, שותפה ומנהלת מחלקת מיסים

עו"ד **דנה לבני**, מחלקת מיסים

טלי גדי, מנהלת מחלקת שיווק ופיתוח עסקי

רו"ח ועו"ד **שניא לביא – לובודה**, ראש תחום מיסוי בינלאומי

RSM שיף הזנפרץ ושות' רואי חשבון הינה חברה ברשת RSM, התאגדות של פירמות ייעוץ וראיית חשבון העומדות ברשות עצמן. כל פירמה פועלת על אחריותה. RSM אינה מתקיימת באף רשות שיפוט כישות משפטית נפרדת.

שיף הזנפרץ ושות' רואי חשבון



THE POWER OF BEING UNDERSTOOD
AUDIT | TAX | CONSULTING